



QUELS OUTILS DE CONTRÔLE POUR DÉCLINER LES STRATÉGIES ENVIRONNEMENTALES ?

Moez Essid

► To cite this version:

Moez Essid. QUELS OUTILS DE CONTRÔLE POUR DÉCLINER LES STRATÉGIES ENVIRONNEMENTALES ?. "COMPTABILITE ET ENVIRONNEMENT ", May 2007, France. pp.CD-Rom. halshs-00543116

HAL Id: halshs-00543116

<https://shs.hal.science/halshs-00543116>

Submitted on 5 Dec 2010

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

QUELS OUTILS DE CONTRÔLE POUR DÉCLINER LES STRATÉGIES ENVIRONNEMENTALES ?

Moez ESSID

Doctorant

PESOR - Université PARIS XI

54, Bd Desgranges, 92330 Sceaux.

01.40.91.18.08

Moez.essid@u-psud.fr

RÉSUMÉ :

Face aux enjeux et aux contraintes que posent les questions environnementales, plusieurs entreprises ont développé des actions et des outils managériaux servant à décliner les stratégies environnementales adoptées. L'objectif de cet article est d'identifier les principaux outils de contrôle que les entreprises françaises du CAC 40 utilisent pour décliner ces stratégies environnementales. À travers une analyse de contenu qualitative des rapports annuels de ces entreprises, une typologie des principaux outils est proposée, ainsi qu'une classification stratégique des ces entreprises selon les outils utilisés.

MOTS CLÉS :

Stratégies environnementales, Systèmes de management environnemental, Contrôle de gestion environnemental.

ABSTRACT:

Since environmental issues have created stakes and constraints, several companies are developing actions and tools to decline the adopted environmental strategies. The purpose of this paper is to identify the principal practices of management control used to decline environmental strategies. To achieve this, we consider the French CAC 40 companies. Then, we proceed through a qualitative analysis of their sustainable and social reporting. Finally, we identify the main practices used in these companies for decline environmental strategy and we propose a strategic classification of these companies, according to their management control practices.

KEY WORDS:

Environmental Strategies, Environmental Management Systems, Environmental Management Control.

INTRODUCTION

Les questions environnementales et écologiques constituent depuis peu de véritables enjeux et contraintes pour toutes les formes d'organisations industrielles, publiques ou privées. Enjeux, dans le sens où, la prise en compte des questions environnementales peut contribuer à l'amélioration de l'image de l'organisation, au perfectionnement de ses procédures internes d'industrialisation, à la diminution des rejets et des déchets polluants, et en fin de compte, à un véritable avantage compétitif. Contraintes dans le sens où, ces questions environnementales bouleversent, un tant soit peu, les procédures et les processus classiques de l'organisation et obligent cette dernière à investir dans de nouveaux outils qui peuvent, à premier abord, sembler inutiles et coûteux.

Pour faire face à ces enjeux et ces contraintes, certaines organisations adoptent des « stratégies environnementales » censées répondre aux attentes des différentes parties prenantes de notre société. Or, force est de constater que ces réponses institutionnelles diffèrent fortement d'une organisation à une autre. C'est pour cette raison que la littérature académique s'est empressée d'étudier ces stratégies environnementales en proposant une multitude de typologies. Ces dernières classaient les entreprises selon un continuum basé sur quatre étapes allant d'entreprises réactives vers des entreprises proactives (Roome, 1992 ; Hart, 1995).

Depuis peu, une littérature dite de management environnemental commence à étudier les outils mis en place par les organisations pour décliner leurs stratégies environnementales. Néanmoins, ces recherches se sont surtout focalisées sur les systèmes de management environnementaux (SME) utilisés par les organisations et essentiellement celles issues des normes de certifications internationales telles que ISO 14000 et EMAS. Peu de recherches ont investigué les autres formes d'outils pour décliner ces stratégies environnementales.

L'objectif du présent travail est de participer au débat existant sur la manière d'introduire les concepts de responsabilité sociétale dans le management des entreprises, et ce, en tentant de répondre à la question suivante : quels sont les outils de contrôle qu'utilisent les entreprises pour décliner leurs stratégies environnementales ?

Rappelons à ce titre que la responsabilité environnementale est un des axes de la responsabilité sociétale, puisqu'elle oblige les entreprises à prendre leurs responsabilités par rapport aux générations futures, alors que la responsabilité sociale consiste à répondre aux exigences des générations actuelles, et notamment les salariés eux-mêmes.

Pour donner quelques éléments de réponse à la question posée, nous nous sommes basés sur la communication extra financière des entreprises françaises du CAC 40 afin d'identifier les différents outils et mécanismes mis en place.

Dans une première partie de l'article, une revue de la littérature est réalisée pour identifier, d'une part, les typologies des stratégies environnementales reconnues, et d'autre part, les différents outils utilisés pour décliner ces stratégies, essentiellement les SME et les systèmes de contrôle environnementaux.

La deuxième partie de ce travail est consacrée à notre étude empirique. A travers une analyse de contenu qualitative des rapports annuels des entreprises du CAC 40, nous avons identifié les principaux outils managériaux servant à décliner les stratégies environnementales. Ensuite, l'analyse de ces outils nous a permis de proposer une classification de ces entreprises selon les stratégies environnementales qu'elles adoptent.

I. LES STRATÉGIES ENVIRONNEMENTALES : UN NOUVEAU CONCEPT A APREHENDER

Dans cette première section, nous présentons le concept de stratégie environnementale tel qu'il ressort de la littérature. Nous montrons ensuite, que la littérature a identifié les SME et le contrôle de gestion comme principaux processus pour mettre en œuvre ces stratégies au sein des entreprises.

1.1 Les stratégies environnementales : définitions, objectifs et typologies

En émergeant sur la scène publique, les considérations écologiques et environnementales ont constitué un nouvel enjeu pour les organisations et les entreprises industrielles. Cet enjeu, qui est souvent vu comme une contrainte, a nécessité des réponses concrètes de ces organisations, et essentiellement celles considérées comme les plus polluantes. D'une manière simplifiée, on pourra définir les stratégies environnementales comme étant les réponses données et les actions mises en place par les organisations afin de faire face aux enjeux et aux contraintes écologiques.

Depuis plus d'une décennie, la recherche académique sur les stratégies environnementales s'est largement développée (Roome, 1992; Schot et Fischer, 1993; Welford et Gouldson, 1993; Hart, 1995 ; Hall et Roome, 1996; Dunphy et al., 2003). Ces recherches ont souvent concerné les

stratégies adoptées par des entreprises dont l'activité représente une menace certaine pour l'environnement et les riverains.

Mais dès les premières recherches, une focalisation particulière a été donnée à la construction d'une taxonomie et d'une typologie de ces stratégies. Parmi les travaux précurseurs sur les stratégies environnementales qui ont contribué à l'édification de ces principes généraux, on peut citer les typologies proposées par Roome (1992) et par Hart (1995). La première est à notre connaissance la construction théorique la plus développée et la plus aboutie sur le sujet. Roome articule cette typologie selon le degré d'implication et le degré de réponse des entreprises aux problématiques environnementales. Quant à la deuxième typologie, elle est d'autant plus intéressante, puisqu'elle a été l'une des rares typologies empiriquement testées dans sa capacité à classer les entreprises selon leurs stratégies environnementales. De plus, la vision de Hart est basée sur la théorie des ressources des organisations, qui considère la firme comme une articulation entre ses ressources, ses capacités et enfin l'avantage concurrentiel tiré de ces deux premiers éléments. Pour construire sa typologie, Hart étudie les ressources mises en place par les organisations face aux problèmes environnementaux, afin de classer ces entreprises dans sa typologie.

La figure 1 met en parallèle de ces deux typologies.

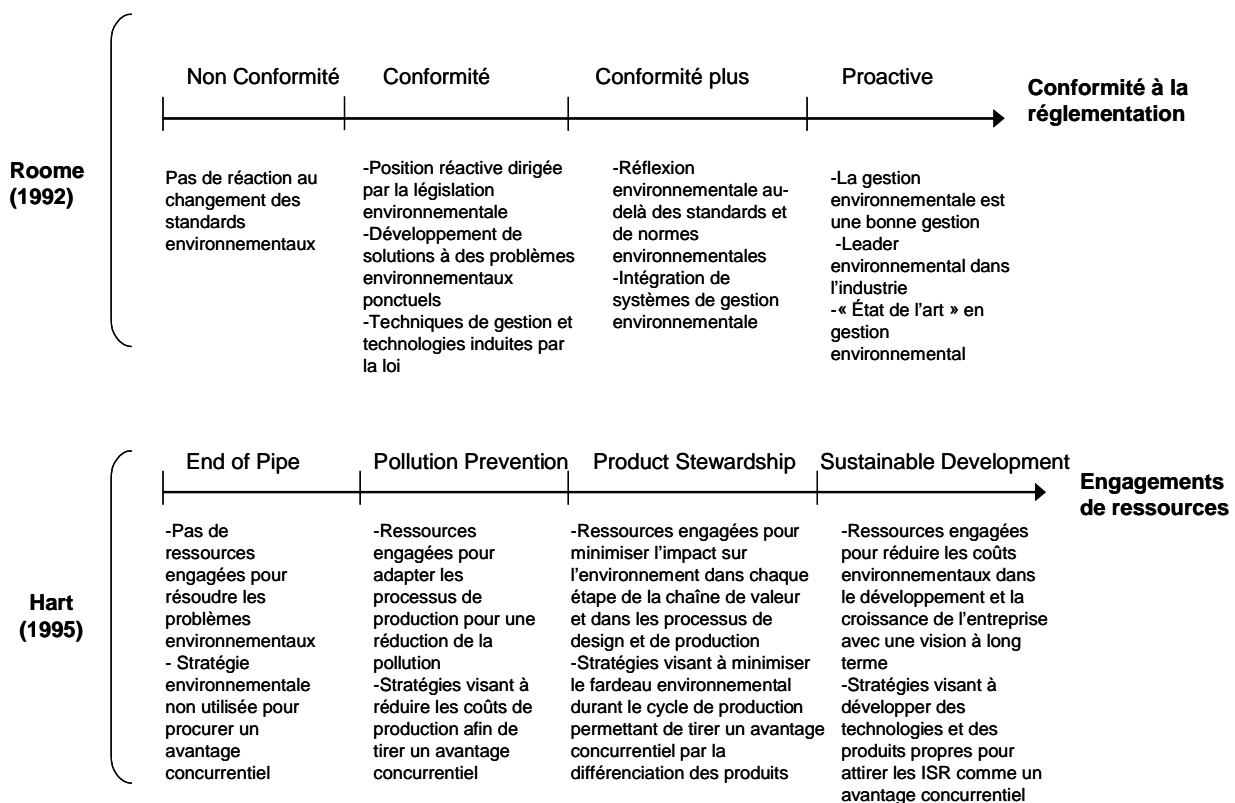


Figure 1: Typologies des stratégies environnementales de Roome (1992) et de Hart (1995)

Au vu de ces typologies, une deuxième définition des stratégies environnementales peut émerger. Elle est fournie par Hartmann et Perego (2005), qui considèrent que « *La stratégie environnementale représente le degré d'acceptation et d'intégration des valeurs et des principes environnementaux au sein des organisations, ce qui constitue un continuum allant d'une entreprise proactive à une entreprise réactive* ».

A la lumière de ces deux typologies, on voit donc se dessiner quatre grandes catégories de réactions et de postures des entreprises à l'encontre des problématiques environnementales se structurant selon un continuum qui commence par des postures réactives pour atteindre des positions très proactives.

Néanmoins, en se basant simultanément sur les typologies de Hart et de Roome, nous pouvons établir une autre classification des entreprises selon quatre postures stratégiques. En effet, si on regroupe les deux typologies précédentes, nous constatons que les deux auteurs focalisent l'engagement des entreprises dans des stratégies environnementales selon deux axes différents. Pour Roome, la classification se base essentiellement sur le concept de conformité : Conformité aux règles institutionnelles, l'adaptation à la réglementation, aux lois, aux normes et à la certification en vigueur. L'idée est que plus l'entreprise est conforme aux lois, plus elle est proactive.

Par contre, Hart classe les entreprises selon le concept d'engagement des ressources : plus l'entreprise engage des ressources pour faire face à ses enjeux et contraintes environnementales, plus elle est considérée comme proactive. Ces ressources se matérialisent essentiellement par l'utilisation d'instruments de gestion stratégiques innovants, dont la portée est à long terme, et dont le but final est de tirer un avantage concurrentiel à travers la stratégie environnementale.

En croisant ces deux dimensions, nous proposons quatre situations (ou postures) différentes :

		Engagements de ressources spécifiques	
		Faible	Forte
Conformité à la réglementation	Faible	Réactive	Active
	Forte	Adaptative	Proactive

Tableau 1 : Les quatre situations stratégiques environnementales

1.2 Décliner les stratégies environnementales : un nouveau défi managérial

Pour répondre aux obligations sociétales de mettre en place des stratégies environnementales, plusieurs outils managériaux ont vu le jour afin d'offrir aux entreprises des systèmes fiables, exhaustifs et efficaces pour décliner ces stratégies.

D'une manière générale, on regroupe l'ensemble de ces systèmes sous la dénomination de système de management environnemental (SME). Cependant, il y a lieu de remarquer la grande diversité de ces systèmes, de leurs composantes, de leurs processus, de leurs suivis et enfin de la manière dont ils sont utilisés par les entreprises.

Dans ce qui suit, nous présentons d'abord le concept de SME, et nous donnons quelques exemples de ces systèmes, qui peuvent être considérés comme les plus reconnus, parce que les plus utilisés. Ensuite, nous nous attardons sur une des principales composantes de ces systèmes qu'est le contrôle de gestion environnemental et ses différents outils. Le choix pour une focalisation particulière sur cette composante a été fait dans le sens où nous cherchons à étudier les outils qui permettent de décliner les stratégies environnementales.

D'un point de vue contrôle, cette distinction entre SME d'une part et contrôle de gestion environnemental d'autre part, peut se représenter dans la typologie proposée par Anthony (1988) du contrôle interne d'une organisation. En effet, les SME peuvent constituer des systèmes de contrôle « stratégique » au sens d'Anthony, alors que le contrôle de gestion environnemental s'apparente plus à un contrôle « opérationnel » ou un contrôle d'« exécution » comme défini par Anthony, c'est-à-dire se préoccupant de la bonne réalisation des tâches quotidiennes.

1.2.1 Les SME pour implanter les stratégies environnementales

Les systèmes de management environnementaux ont connu ces derniers temps un véritable essor à travers le monde tant de la part des grandes multinationales que des petites PME locales. Ces systèmes sont adoptés comme cadre général pour l'intégration dans les organisations, des politiques, des programmes et des pratiques pour la protection de l'environnement.

Plusieurs définitions des SME existent dans la littérature. Par exemple, Melnyk et al. (2002, p.332) définissent un SME comme un système qui *« implique l'existence de systèmes et de bases de données formels qui intègrent des procédures et des processus pour la formation du personnel, pour le pilotage et le reporting d'informations spécifiques sur la performance »*

environnementale, et qui sont à disposition des parties prenantes internes et externes de l'entreprise ».

D'autres auteurs intègrent les SME dans le cadre général du management environnemental qu'ils subdivisent en deux catégories. C'est le cas de Tibor et Feldman (1996) qui considèrent que toute organisation doit structurer la gestion des considérations environnementales en deux parties distinctes :

- En amont, un système d'évaluation du cycle de vie des produits, qu'on pourra qualifier d'éco-conception ;
- En aval, un SME pour l'évaluation des performances et l'audit environnemental.

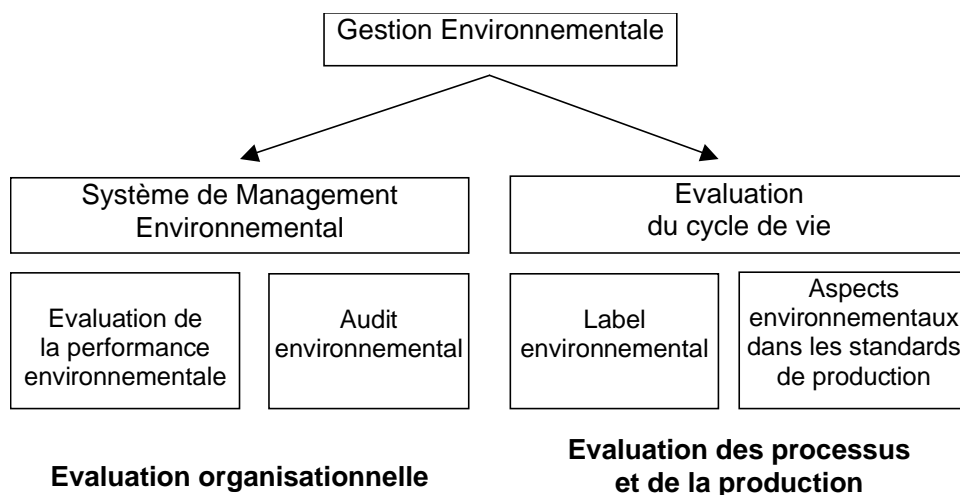


Figure 2 : Tibor et Feldman (1996)

Outre ces considérations théoriques, la plupart des entreprises qui ont opté pour l'adoption d'un SME, l'ont fait en suivant des normes industrielles préétablies, telles que la norme ISO 14000, le « *Responsible Care* » dans le secteur chimique, ou encore la norme européenne **EMAS** (*Eco-Management and Audit Scheme*). Ce constat est dû à la naissance-même des pratiques environnementales dans les années 1970. En effet, comme l'expliquent Morrow et Rondinelli (2002), les premières pratiques environnementales sont nées sous l'impulsion volontariste de certaines entreprises qui ont adopté des procédures pour réduire leurs émissions de déchets et leur consommation d'énergie dès les phases de production. C'est à partir de ce moment que les associations industrielles, les gouvernements et les organisations internationales ont vu l'intérêt de formaliser ces pratiques à travers des standards que les entreprises pourront suivre comme des références.

A. Des SME standards institutionnels

Les deux SME formalisés qui ont eu le plus de succès au sein des entreprises sont les normes ISO 14000 et la norme européenne EMAS. La mise en place de ces deux certifications peut être considérée comme une première étape vers une stratégie environnementale. En effet, comme le souligne Marquet-Pondeville (2003), « *les processus de certifications environnementales ISO 14000 et EMAS, sans garantir une proactivité totale de l'entreprise, n'en sont pas moins des systèmes de gestion environnementaux volontaires qui sont appliqués par des entreprises qui ont comme souci minimum de s'améliorer au niveau de leurs impacts sur l'environnement naturel* ». Ainsi, nous pouvons considérer que la mise en place de ces certifications sur des sites industriels constitue une stratégie environnementale de « Conformité » ou de « Conformité Plus » dans le sens de la typologie de Roome (1992).

Ci-dessous, nous présentons ces deux systèmes standards normalisés, et nous exposons aussi le cas particulier du secteur chimique où on retrouve un SME spécifique à ce métier¹.

▪ La série des normes ISO 14000

À l'instar des principes et des méthodes qui ont régi la naissance de la norme ISO 9000 pour la gestion de la qualité, le normalisateur international a construit en 1996 la norme ISO 14000. L'objectif de cette norme (et de ses dérivés) était de « *prescrire les exigences relatives à un système de management environnemental (SME) permettant à un organisme de formuler une politique et des objectifs prenant en compte les exigences législatives et les informations relatives aux impacts environnementaux significatifs.* »

La norme ISO 14000 repose sur le principe d'amélioration continue de la performance environnementale par la maîtrise des impacts liés à l'activité de l'entreprise. Celle-ci prend un double engagement de progrès continu et de respect de la conformité réglementaire. Le respect de ces exigences nécessite de mettre en place un SME qui inclut une analyse environnementale, une politique d'engagement continue et une structure organisationnelle (planification, procédures, ressources, etc.) adéquate.

▪ La norme européenne EMAS

Le règlement EMAS (Eco Management and Audit Scheme), également appelé Eco-Audit, est une norme européenne, créée en 1993 et révisée en 2001 et en 2004. Elle définit un système volontaire basé sur l'amélioration continue des performances environnementales.

¹ Signalons ici qu'il existe plusieurs autres standards normalisés concernant les SME. Nous nous sommes limités aux systèmes les plus utilisés par les entreprises et qui ont été aussi les plus évoqués dans la littérature.

Le système préconisé est très voisin de celui défini par la norme internationale ISO 14000, dans ses constituants, ses composantes et ses exigences (Sulzer, 1999). Cependant deux grandes différences existent entre l'ISO et l'EMAS :

- le règlement EMAS oblige l'entreprise qui s'y engage à publier une déclaration environnementale qui doit être validée par un vérificateur indépendant.
- le règlement EMAS n'est applicable qu'au niveau des sites industriels, alors que l'ISO peut être appliqué à l'échelle de toute une organisation (Morrow D. et Rondinelli D., 2002).

▪ **Le « Responsible Care » dans le secteur chimique**

Le « Responsible Care » est une politique de préservation contre les risques environnementaux et sociaux, initiée par l'industrie chimique canadienne, et plus exactement sous l'impulsion de la CCPA (Canadian Chemical Producer Association) en 1984. Cette politique, nationale initialement, a eu l'adhésion d'un nombre important d'entreprises chimiques opérant dans plus de 50 pays dans le monde entier.

Le « Responsible Care » est en quelque sorte un SME précurseur, étant donné qu'il date de plus de 20 ans, et donc longtemps avant l'éclosion du concept de développement durable².

Selon ses promoteurs, ce programme représente une « éthique » unique pour une gestion des produits chimiques selon des normes de sécurité, de santé, et d'environnement. Il se divise en dix principes directeurs (exemple : assumer la gestion des produits et services, répondre des actions devant le public, etc.) et six codes de pratiques qui viennent renforcer ces principes de base.

A ce titre, nous avons considéré le « Responsible Care » comme un SME dans le sens où cette politique propose une série de processus, de normes et de règles qui organisent les activités des entreprises en réponse aux enjeux et aux exigences environnementales. Melnyk et al. (2002) démontrent par exemple que le « Responsible Care » est un système de gestion environnemental volontariste qui coïncide avec l'idée d'une autorégulation de l'industrie chimique. Ils démontrent également que cette politique est un SME à part entière qui se focalise sur les processus et les actions et a comme souci de résoudre les problèmes environnementaux en interne à travers l'évaluation interne des résultats (Berland et Loison, 2005).

² Pour une revue de la littérature sur la généalogie et le concept de responsible care, voir l'article de Nicolas Berland et Marie-Claire Loison (2005), « « Responsible care » et management durable : comportement volontaire ou réaction adaptative ? Généalogie et pratiques dans l'industrie chimique », Actes du 26ème congrès de l'AFC - 11, 12 et 13 mai 2005, Lille.

B. Quels avantages tirés d'un SME ?

Comme nous l'avons indiqué ci-dessus, une littérature consacrée aux SME et aux pratiques managériales environnementales a vu le jour depuis près d'une décennie³. Tirées de cette littérature, nous présentons ci-dessous quelques conclusions atteintes par des recherches sur le rôle des SME et des systèmes de contrôle environnementaux pour décliner les stratégies environnementales.

La plupart des études publiées sur les SME plaident en faveur de l'avantage concurrentiel tiré par les entreprises qui le mettent en place. Le tableau présenté dans l'annexe I détaille quelques recherches qui se sont intéressées à comprendre les raisons qui poussent les entreprises à mettre en place un SME, ainsi qu'à déterminer les avantages tirés de la mise en place d'un SME.

Par ailleurs, Melnyk et al. (2002, 2003) ont mené une large recherche empirique sur des entreprises américaines ayant adopté des SME. Cette étude avait comme objectif de déterminer l'impact de ces systèmes sur l'efficacité et la performance des entreprises.

En premier lieu, Melnyk et al. (2002) identifient trois programmes de gestion environnementale utilisée aux Etats-Unis : des programmes sous initiatives industrielles tels que le « Responsible Care » ; des programmes sous initiatives gouvernementales tels que « The green light » ou 33/50, et enfin des programmes sous initiatives d'organismes internationaux tels que ISO 14000. Par la suite, les auteurs tentent de classer ces programmes selon leur impact sur la performance des entreprises. Ils concluent que tous les programmes ont des impacts concrets sur la performance et qu'aucun n'est réellement déficient et aucun ne domine réellement les autres.

Ils expliquent ce phénomène par le fait que chaque programme influence à sa manière le comportement des managers en adoptant des processus spécifiques, et par la suite l'impact sur les comportements ne pourrait qu'influencer positivement la performance environnementale. De même, les niveaux de performance atteints par les quatre programmes sont assez proches, voire équivalents.

Les auteurs relient la cause de ce constat à l'impact de ces programmes essentiellement sur la réputation ou la visibilité, plus que le programme lui-même. En d'autres termes, une entreprise, en adoptant un programme de management environnemental - quel qu'il soit - améliore sa réputation et sa visibilité vis-à-vis de l'extérieur, et ce, indépendamment des processus contenus dans lesdits programmes. Néanmoins, à cause de son aspect plus normalisateur, plus formel et

³ Cette littérature a été relayée par des revues telles que *Journal of Cleaner Production*, *International Journal of Environment and Waste Management*, *International Journal of Environmental Technology and Management*, *Corporate Environmental Strategy*, *Journal of Environmental Management*, etc.

plus international, le programme ISO 14000 semble avoir un impact légèrement supérieur aux autres, notamment à cause de son impact sur l'image et sur la réputation de l'entreprise.

1.2.2 Un contrôle de gestion environnemental pour mesurer et piloter la performance environnementale

Comme expliqué plus haut, les systèmes de contrôle de gestion environnementale s'apparentent aujourd'hui plus à des systèmes de contrôle opérationnel ou d'« exécution » comme les définit Anthony. Il s'agit en effet la plupart du temps de systèmes de pilotage, ou plus précisément, des systèmes de mesure et de suivi des performances environnementales à travers des indicateurs, des tableaux de bord, etc.

A. L'interaction Stratégie – contrôle de gestion

La littérature académique managériale nous indique que tout système de contrôle va être influencé par la stratégie et les objectifs choisis par l'organisation (Bouquin, 2004 ; Otley, 1980; Fisher, 1995 ; Langfield-Smith, 1997 ; etc.). D'ailleurs, Langfield-Smith (1997) affirme que « *les systèmes de contrôle de gestion devraient être explicitement adaptés pour supporter la stratégie de l'entreprise afin de conduire à un avantage concurrentiel et à une performance supérieure* ».

A ce titre, de nombreuses études ont établi un lien entre le type de stratégie mis en place dans l'organisation et l'architecture des systèmes d'information comptable (Simons, 1987), la procédure budgétaire (Miles & Snow, 1978), le type d'évaluation et le système de récompense (Porter, 1980 ; Govindarajan & Gupta, 1985), etc.

Il serait alors intéressant de voir, au niveau de notre réflexion, quel rôle pourrait avoir le contrôle de gestion pour décliner les stratégies environnementales.

Tout d'abord, rappelons que la thématique de la responsabilité sociale des entreprises suggère que la performance organisationnelle d'une entreprise, ne se limite plus à la seule performance financière, mais intègre également deux autres dimensions que sont la performance environnementale et la performance sociale.

Ainsi, pour décliner une stratégie environnementale, il faudrait au préalable comprendre ce que recouvre la notion de performance environnementale.

Jean-François Henri et Alexandre Giasson (2006)⁴ ont tenté de définir la performance environnementale à l'aide d'une matrice à deux axes.

⁴ « Mesurer la performance environnementale : un ingrédient essentiel de la gestion environnementale », CMA Management ; Aout/Septembre 2006.

	Dimensions	
	<i>Interne</i>	<i>Externe</i>
Processus	Amélioration des produits et des processus	Relations avec les parties prenantes
Résultats	Conformité réglementaire et impacts financiers	Impacts environnementaux et image de l'entreprise

Tableau 2 : Matrice de performance environnementale selon Henri et Giasson (2006)

L'axe vertical distingue les dimensions processus et résultats, alors que l'axe horizontal reflète les dimensions internes et externes. Le croisement de ces deux axes définit quatre dimensions de la performance environnementale :

- l'amélioration des produits et processus - soit les avantages concurrentiels qu'une organisation tire de ses programmes environnementaux ;
- les relations avec les parties intéressées - l'interaction entre une entreprise et ses diverses parties prenantes externes, notamment les actionnaires, la communauté locale, le gouvernement, les clients et les fournisseurs ;
- la conformité réglementaire et les impacts financiers - soit le degré d'intervention par rapport aux normes environnementales requises par la loi et les règlements, ainsi que les conséquences économiques découlant des programmes environnementaux ;
- les impacts environnementaux et l'image de l'entreprise- les externalités négatives des activités de l'entreprise sur son environnement et sur sa réputation globale.

Ainsi, nous pouvons considérer qu'on ne peut parler de performance environnementale que si on peut la mesurer. Et pour mesurer et suivre une performance, on aura besoin d'indicateurs⁵, de tableaux de bord, de plans, etc., autrement dit d'un contrôle de gestion environnemental.

Hartmann et Perego (2005) proposent une définition des systèmes de contrôle de gestion environnementaux construits et utilisés par des entreprises en interne. En référence à la définition fournie par Simons (2000), Hartmann et Perego (2005) définissent les systèmes de contrôle de gestion environnemental comme « *des systèmes qui fournissent des indicateurs de performance environnementaux utilisés par les organisations pour influencer le comportement des managers vers l'atteinte des objectifs environnementaux des organisations* ».

⁵ Le normalisateur international (ISO) propose, par exemple, une norme dédiée à la performance environnementale, appelée EPE (*Environmental Performance Evaluation*) qui est l'ISO 14031.

B. Quelles caractéristiques pour un contrôle de gestion environnemental ?

La problématique de l'interaction entre stratégie environnementale et contrôle de gestion environnemental a été investiguée par quelques recherches pertinentes. A titre d'illustration, en se basant sur la typologie de Roome, Marquet-Pondeville (2001, 2003) a mené une enquête par questionnaire sur l'influence des stratégies environnementales sur la mise en place d'un contrôle de gestion environnemental formel. Elle conclut tout d'abord que les stratégies environnementales proactives, conformistes et conformistes Plus, influencent positivement la mise en place d'un contrôle de gestion environnemental formel.

Le même auteur rajoute que sa conclusion rejoint celles atteintes par la littérature du management environnemental. Cette littérature, qui fait souvent référence aux pratiques des entreprises les plus avancées dans la protection et la gestion de l'environnement, consolide l'hypothèse que le contrôle des aspects environnementaux s'apparente la plupart du temps à un contrôle formel par les résultats. Une entreprise proactive au vu de ces recommandations devrait avoir davantage recours à un contrôle des résultats qu'une entreprise passive.

Ainsi, la littérature montre qu'il existe une relation positive entre stratégie environnementale et système de contrôle de gestion dans le sens que l'une influence l'autre. De plus, c'est de la stratégie suivie que va dépendre le système de contrôle environnemental mis en place. En effet, les entreprises qui choisissent d'adopter un processus de gestion environnemental engagé ont besoin de s'assurer concrètement que les membres de l'organisation suivent cette stratégie. Pour ce faire, elles développent une forme de contrôle qui passe par la mise en place de procédures et de règles environnementales et une surveillance accrue des résultats (Marquet-Pondeville, 2003).

La forme de contrôle par les résultats, forme traditionnelle et classique du contrôle, semble être la plus appropriée pour décliner les stratégies environnementales et assurer l'adhésion de tous. Peut-on alors dire que les systèmes de contrôle diagnostics dans le sens de Simons (1995), sont les plus adéquats pour un management environnemental ?

Néanmoins, et comme la relation stratégie-contrôle de gestion, est une relation à double sens, il serait intéressant de voir le rôle que jouent les systèmes de mesure des performances ou les systèmes de contrôle en général, pour l'implantation des stratégies environnementales. En d'autres termes, on rejoint ici la thèse de Simons (1995, 2000) qui stipule que la manière d'utiliser des outils de contrôle peut, à son tour, influencer la stratégie d'une entreprise.

C'est ce qu'ont essayé de faire Hartmann et Perego (2005), d'une part, et Baker et al. (2006) d'autre part, à travers des enquêtes quantitatives touchant plusieurs entreprises.

L'étude de Hartmann et Perego (2005) s'est basée simultanément sur la théorie de la contingence et la théorie de l'agence pour mesurer l'utilisation des indicateurs de performance environnementaux dans les mécanismes de prise de décision et les mécanismes de contrôle des décisions. Les conclusions de cette recherche ⁶ ont confirmé l'hypothèse classique et contingente du contrôle que représente le *fit* entre le choix stratégique et l'aspect des systèmes de contrôle. En effet, les attributs et les caractéristiques des systèmes de contrôle de gestion environnementaux s'améliorent sensiblement avec la proactivité des stratégies environnementales. Néanmoins, les résultats montrent qu'il n'y a pas une relation directe positive entre l'adoption d'une stratégie environnementale proactive et l'utilisation d'indicateurs environnementaux dans les mécanismes de contrôle. Par contre, il est clair, à l'issue de la recherche, que l'adoption d'une telle stratégie influence largement les attributs de la construction et de l'utilisation des indicateurs de performance des organisations. En effet, les résultats montrent que les entreprises qui implantent une telle stratégie, développent un large éventail d'indicateurs environnementaux incluant des indicateurs non financiers et des indicateurs financiers qui tentent de traduire les effets environnementaux en des informations monétaires. De plus, l'étude montre que les systèmes de contrôle intègrent largement et facilement les indicateurs environnementaux, si et seulement si, ces derniers sont disponibles, précis et facilement utilisables.

Par ailleurs, une autre recherche significative s'est penchée sur la problématique des stratégies environnementales et l'architecture des systèmes de contrôle. Baker, Brown et Malmi (2006), à travers une étude longitudinale sur une entreprise australienne adoptant une stratégie environnementale engagée, dressent les contours d'un système de contrôle de gestion orienté vers des objectifs environnementaux. Comme résultats à cette recherche, les auteurs concluent qu'il existe un ensemble de résultats et de procédures basés sur le contrôle qui peuvent être considérés comme efficaces afin d'opérationnaliser les stratégies environnementales. Ainsi, pour qu'un système de contrôle environnemental soit efficace, les auteurs identifient six éléments principaux devant se trouver dans ce système de contrôle : une planification des processus, des politiques et des procédures adéquates, des budgets, des programmes de formation, un audit de la performance environnementale et enfin un ensemble d'indicateurs de performance clefs. Concernant ce dernier élément, les auteurs suggèrent que ces indicateurs sont une composante centrale de la manière dont les entreprises mesurent les impacts environnementaux en termes non financiers. Ils ajoutent que le rôle de ces indicateurs est

⁶ Qui a combiné une enquête par questionnaire sur 81 entreprises néerlandaises et une étude de cas longitudinale sur une entreprise chimique du même pays.

essentiellement de solidifier les objectifs environnementaux dans les domaines clés. Pour ce faire, les auteurs se basent sur le cas étudié pour préconiser l'indexation de certains de ces indicateurs sur les primes des managers, car selon eux, c'est le meilleur moyen pour s'assurer de l'implication de tous dans les stratégies environnementales.

Pour conclure, les recherches qui ont étudié l'utilisation d'un contrôle de gestion environnemental montrent un intérêt mesuré, mais croissant de la part des entreprises pour ce genre de pratiques. Toutefois, il faut noter que ces études basées sur des cas isolés, et tirées souvent de la littérature professionnelle, n'ont pas apporté des preuves solides quant à l'efficacité ou l'efficacité des systèmes de contrôle de gestion environnemental (Hartmann et Perego, 2005). Par conséquent, et du fait que ces études restent rares et souvent limitées à des descriptions sommaires et larges de ces pratiques dans certaines organisations, la formulation d'un cadre théorique sur le contrôle de gestion environnemental n'a toujours pas pu voir le jour.

II. LES OUTILS DE CONTRÔLE POUR DÉCLINER LES STRATÉGIES ENVIRONNEMENTALES

2.1 Échantillon et Méthodologie de la recherche

Soumises à des différentes pressions institutionnelles, tant de la part des gouvernements que des ONG, etc., les entreprises du CAC 40 publient depuis peu des informations qualifiées d'extra financières. Ces informations sont souvent regroupées, ou bien dans un chapitre du rapport annuel, ou bien dans un rapport dédié, et portent souvent le nom de *rapport de développement durable* ou de RSE. Dans ces rapports, on retrouve le plus souvent des informations environnementales, sociétales (mécénats, etc.), ou sociales (parité, accidents de travail, etc.).

Pour répondre à la question posée dans notre problématique, nous n'avons voulu exclure aucune entreprise abusivement, selon le critère du secteur, de la taille, voire toute autre classification journalistique des meilleurs rapports du développement durable⁷.

Nous avons donc étudié les 40 rapports annuels des entreprises du CAC 40⁸, en procédant par une analyse de contenu qualitative. Cette approche a été décrite par Van Maanen (1983) comme étant « *un choix de techniques interprétatives qui visent à décrire, décoder, traduire, à partir de la signification des termes et non de leur fréquence, les phénomènes sociaux plus ou moins ordinaires* ». Déjean et Oxibar (2003) rajoutent que l'analyse de contenu qualitative semble

⁷ Voir par exemple le rapport Utopies « État du reporting sur le DD 2005 »

<http://www.utopies.com/docs/EtatReporting2005.pdf>

⁸ Liste des entreprises du CAC 40 au 31/12/2004

l'outil le plus approprié pour évaluer l'information diffusée, puisqu'elle peut être utilisée non seulement pour déterminer les fréquences mais également pour exprimer la présence ou l'absence de termes.

Nous nous sommes contentés des rapports annuels (ou du rapport DD s'il existe), sans étudier les sites Internet de certaines entreprises consacrés à ces thématiques, dans un souci de comparabilité entre les entreprises.

2.2 Résultats de la recherche

Nous avons identifié dans une première étape, les principaux outils de contrôle servant à décliner les stratégies environnementales. Nous avons constaté qu'il existe une multitude de comportements de contrôle, stratégique ou opérationnel, adoptés séparément ou simultanément dans le management des entreprises du CAC 40. Dans une deuxième étape, nous avons voulu classer les entreprises du CAC 40 selon les outils utilisés.

2.2.1 Identification des outils managériaux

L'analyse de contenu qualitative des rapports annuels nous a permis de dégager quelques principaux enseignements quant aux outils managériaux mis en place par les entreprises pour décliner leur stratégie environnementale. Nous avons en effet identifié cinq catégories d'outils managériaux que nous avons considérés comme pertinents. Dans la pyramide illustrée par la figure 3, nous avons classé ces outils selon un ordre croissant de proactivité représenté par l'outil. Autrement dit, la base de la pyramide représente l'outil qui est à la fois le plus utilisé, mais aussi celui qui représente le niveau le plus faible de l'engagement dans une stratégie environnementale (ce qui peut correspondre à une stratégie de conformité). Par analogie, le sommet de la pyramide représente l'outil le moins utilisé, mais aussi celui qui représente la plus forte proactivité environnementale.

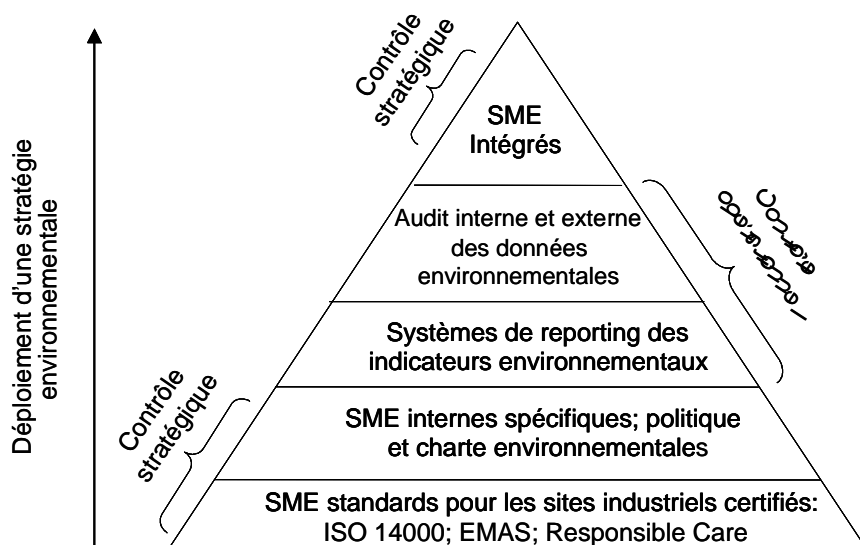


Figure 3 : Pyramide des outils managériaux pour décliner les stratégies environnementales

A. La certification internationale ISO et la norme EMAS

En premier lieu, nous avons identifié le souci des entreprises à certifier leurs sites industriels avec les normes de certification standard, essentiellement l'ISO 14000. Cette pratique est en quelque sorte la première réponse des entreprises aux enjeux environnementaux. En effet, une écrasante majorité des entreprises du CAC 40 assurent, à travers leur communication financière, avoir des sites industriels ou commerciaux certifiés ISO14000 et/ou EMAS⁹.

Extrait du rapport d'Accor : « En 2004, 19 hôtels Ibis ont été certifiés Iso 14001. Ce label confirme les engagements de la marque en faveur de la protection de l'environnement et représente un véritable engagement citoyen vis-à-vis de ses clients. »

Extrait du rapport annuel d'Orange : « La direction de l'environnement a formé 22 chefs de projet ISO 14001 et les accompagne pour la mise en œuvre du SME au sein de leurs unités. (...)Le comité de pilotage ISO 14001 d'Orange France définit la politique et les objectifs du SME. »

Extrait du rapport annuel d'Arcelor : « Dans le but de favoriser l'adoption d'une démarche de progrès continu par les entités du Groupe, la direction Environnement d'Arcelor s'est fixée comme objectif d'obtenir la certification ISO 14001 pour l'ensemble des sites de production et de transformation du Groupe à fin 2004. Cet objectif a été quasiment atteint puisque plus de 97 % des employés du Groupe travaillent dans un des 84 sites certifiés ISO 14001 sur les 91 sites industriels que le Groupe possédait fin décembre 2004. »

Les normes ISO 14000 et EMAS semblent être donc les moyens les plus utilisés et les plus sollicités pour mettre en place des procédures, des processus et des outils pour gérer les enjeux environnementaux. Ces normes fournissent un socle fiable et durable aux entreprises pour implanter un SME, qu'on pourra qualifier de « basique ». La certification représente ainsi la première étape pour un engagement vers une stratégie environnementale proactive. On pourrait ainsi dire que cette certification, si elle est seule, pourrait correspondre une stratégie adaptative.

⁹ 31 entreprises sur les 40, soit un pourcentage de 77.5%

B. Les politiques et chartes environnementales

L'analyse de contenu des rapports annuels nous a montré que les entreprises proactives ne se contentent souvent plus des SME certifiés ISO 14000 ou EMAS. Dorénavant, plusieurs d'entre elles adoptent leur propre système de management environnemental, voire aussi, des chartes environnementales incluant un ensemble de politiques, de procédures, de règles, etc.

C'est ainsi que nous avons mis à jour l'utilisation de plus en plus accrue des politiques et des chartes environnementales. Ces politiques se constituent souvent d'un ensemble de procédures et de règles que les différentes filiales se voient obligées de suivre et de respecter.

Extrait rapport annuel Michelin « Notre politique environnementale en matière de sites industriels est fondée sur le Système de Management Environnemental Michelin (SMEM), conçu pour permettre à chacun de nos sites de maîtriser au quotidien et sur le long terme les impacts environnementaux qui lui sont propres »

Extrait rapport annuel carrefour : « Carrefour a créé un outil de management, dénommé Carrefour Attitude, qui sera mis en ligne sur un intranet dédié du Groupe.

Cet outil, développé par les Directions Ressources Humaines et Qualité Développement Durable, a pour objectif de permettre aux Comités exécutifs des Business Units :

- de s'approprier les valeurs de Carrefour vis-à-vis de ses différentes parties prenantes (clients, collaborateurs, fournisseurs, collectivités, actionnaires, partenaires) ;
- d'évaluer, au regard des valeurs du Groupe, les actions quotidiennes de leur Business Unit selon un descriptif de pratiques et de comportements ;
- de mettre en œuvre, suite aux résultats de l'évaluation, des plans d'actions objectifs, sur les plans économique, social et environnemental, afin d'accroître la performance collective. »

Extrait rapport annuel Suez : « Reposant sur la structure et l'organisation mises en place, la politique environnementale du Groupe s'articule autour de quatre axes :

- le développement des activités commerciales et industrielles directement liées à la protection de l'environnement ;
- la maîtrise et la gestion de son empreinte environnementale et des responsabilités qui en découlent ;
- le maintien en conformité de ses installations ;
- et enfin l'identification et le contrôle des risques environnementaux. »

D'un point de vue stratégique, et puisque ces pratiques dépassent les normes et les règles en vigueur, nous pouvons considérer que ces pratiques correspondent à des stratégies actives, voire même proactives si d'autres pratiques volontaristes existent.

C. Le reporting des indicateurs environnementaux comme système d'information

En troisième lieu, nous avons constaté le souci de certaines entreprises de mise en place des systèmes de reporting des indicateurs environnementaux au sein de leur structure. Ces systèmes peuvent être considérés comme des systèmes d'information¹⁰, voire comme des outils de contrôle, puisque leur premier objectif est de faire remonter vers la direction générale les performances atteintes par les différents sites. Plusieurs entreprises du CAC 40 affirment utiliser des systèmes de reporting dédiés à la diffusion et à la remontée des indicateurs environnementaux dans leur structure. Ces canaux d'informations revêtent une importance

¹⁰ Le plus souvent, ces systèmes de reporting se basent sur des logiciels de reporting informatique implémentés sur l'intranet des groupes. Le logiciel Enablon est un exemple de ces outils informatiques.

particulière, car ces dernières sont un outil performant et efficace qui permet aux directions générales de suivre la réalisation des objectifs fixés en matière de performance environnementale.

Extrait du rapport annuel de Carrefour : « Le système de reporting, mis en place par la Direction Qualité Développement Durable, est fondé sur une collecte rigoureuse des informations auprès des différents pays et enseignes, via un site intranet dédié, un outil de reporting et une e-room créée en 2004.

Au plan qualitatif, il permet de recenser et d'analyser toutes les expériences, pratiques ou initiatives déployées dans chaque pays pour promouvoir un développement durable.

Au plan quantitatif, il permet d'évaluer la démarche de progrès grâce à 22 indicateurs clefs de performance, dont la définition a été complétée en 2004. »

Extrait du rapport annuel d'Orange « Le Groupe a défini en 2004 des indicateurs de performance caractérisant notre politique de responsabilité d'entreprise. Leur définition et l'élaboration d'un cadre de reporting unique ont permis de sélectionner une solution informatisée pour agréger les données qualitatives ou quantitatives. Ce système doit être déployé dans l'ensemble du Groupe au cours des deux prochaines années ».

Extrait du rapport annuel de Saint Gobain « Pour la première fois, pour l'exercice 2004, le Groupe a utilisé un nouvel outil de reporting, appelé Gaïa. Ce nouveau système centralisé couvre les besoins quantitatifs pour le reporting mensuel sécurité aussi bien que les reportings annuels sur l'hygiène et l'environnement. (...). Gaïa est un puissant outil qui permet de collecter les données auprès des établissements, de les faire valider (le validateur étant le plus fréquemment le chef d'établissement ou le responsable EHS de la Branche) et de les mettre à disposition de toutes les parties prenantes EHS du Groupe ».

Extrait du rapport annuel de Renault: « S.I.G.E. (Système d'Information de la Gestion de l'Environnement), est un outil de gestion cartographique en cours d'exploitation qui facilitera la collecte, l'archivage et l'exploitation de l'ensemble des données environnementales. À plus long terme, il permettra la modélisation des différentes pollutions. »

De même que pour les chartes, et puisque le recours au reporting des données environnementales dépasse les normes et les règles en vigueur et constitue un engagement de ressources spécifiques, nous pouvons considérer que ces pratiques correspondent à des stratégies actives, voire même proactives si d'autres pratiques volontaristes existent.

D. L'audit environnemental comme outil de contrôle

En quatrième lieu, notre analyse qualitative nous a montré que l'audit environnemental est une pratique qui s'installe de plus en plus chez les entreprises du CAC 40. Preuve en est, plus de la moitié de ces entreprises assurent recourir à un audit externe pour vérifier la conformité des indicateurs environnementaux publiés dans la communication financière.

Par ailleurs, d'autres entreprises recourent à des audits internes comme complément au déploiement de leurs outils de management environnemental. En effet, comme le montrent les trois extraits suivants des rapports annuels de St Gobain, Sanofi-Aventis et Renault, les entreprises n'utilisent pas l'audit interne des données environnementales seulement dans un souci de vérification ou de contrôle, mais aussi comme moyen continu d'amélioration de leur SME. Ces audits sont souvent réalisés par les directions environnements elles-mêmes, qui à l'occasion de cet audit, peuvent confronter leur stratégie à son application par les sites

industriels, et prendre à cet effet les correctifs essentiels. L'audit interne environnemental permet ainsi à la direction d'influencer le comportement des managers et des directeurs de sites vers la réalisation des objectifs environnementaux.

Les audits internes et externes environnementaux constituent donc une nouvelle pratique de contrôle pour décliner les stratégies environnementales, dans le sens où, ces audits contribuent à l'ancrage des principes des politiques et des procédures que les directions veulent mettre en place sur les thématiques écologiques.

Extrait du rapport annuel de Saint-Gobain « Les audits EHS proprement dits constituent le niveau d'évaluation le plus approfondi. Effectués par des auditeurs EHS du Groupe, ces audits sont indispensables pour obtenir une évaluation fiable du système de management EHS. Ils ont lieu à l'initiative des Pôles et Branches et des unités opérationnelles mais aussi, dans certains cas, sur décision de la Compagnie ou des Délégations ».

Extrait du rapport annuel de Sanofi: « Des programmes d'audit sont initiés chaque année par la direction HSE dans les différents établissements du groupe, et ont pour but une vérification de la gestion HSE de l'établissement, des programmes, des pratiques et actions HSE en place, en regard des exigences internes au groupe et aux réglementations applicables. »

Extrait du rapport annuel de Renault: « Renault a construit son propre référentiel d'audit et les outils associés. Le réseau environnement a voulu que ce processus ne soit pas limité à la seule réponse du référentiel ISO 14001. En effet, l'audit interne doit permettre de pérenniser les progrès réalisés dans les sites et d'organiser le management du Groupe : en particulier, informer la direction de l'usine concernée sur l'état de son programme et de sa réalisation, mais aussi demander l'assistance des métiers pour la réalisation des actions. C'est aussi l'occasion d'harmoniser la communication auprès des partenaires institutionnels ou financiers sur les risques et les performances environnementales. L'évaluation du système de management est réalisée au travers d'audits internes dits « audits réseau » qui ont été effectués sur l'ensemble des sites dès 1999 et qui se perpétuent aujourd'hui. L'esprit de ces audits réseau est de favoriser les échanges entre les différents responsables environnement et de pouvoir entreprendre des démarches de consultation entre les différents métiers pour la recherche de solutions et l'optimisation de la performance. »

De même que pour les chartes et le reporting, le recours à un audit externe et surtout interne des données environnementales constitue une pratique volontaire qui place l'entreprise dans la catégorie des entreprises actives.

E. Des cas particuliers de système de management intégré

Enfin, le cinquième outil que nous avons identifié, regroupe en réalité tous les autres, dans le sens où on parle ici de SME intégré et fusionné avec le système de management global des entreprises. Cette pratique reste néanmoins assez restreinte et ne concerne que très peu d'entreprises. Ces dernières s'engagent davantage vers des stratégies de développement durable en général, et des stratégies environnementales en particulier, en intégrant ces préoccupations dans leurs systèmes de management industriels globaux à l'échelle du groupe. Cette pratique semble correspondre à une stratégie Proactive. Le cas de DANONE est à cet effet caractéristique.

DANONE Way : une démarche pour traduire concrètement les engagements

DANONE Way intègre tous les aspects de la responsabilité vis-à-vis de l'ensemble des parties prenantes : salariés, clients et consommateurs, fournisseurs, actionnaires, communautés locales et environnement.

Une démarche participative pour une entreprise durable

Fin 2004, DANONE Way avait été déployé dans 90% des filiales du Groupe. Sur tous les continents, les salariés ont été amenés à discuter de sujets aussi variés que l'égalité des chances, la formation, l'écoute des consommateurs, le respect des « principes sociaux fondamentaux » chez les fournisseurs, le recyclage des emballages ou les actions menées auprès des communautés locales.

Toute filiale qui entre dans DANONE Way entreprend une démarche de progrès continu qui l'amène à s'autoévaluer tous les deux à trois ans sur un ensemble de pratiques illustrant les différentes politiques du Groupe DANONE au regard de ses parties prenantes.

L'autoévaluation s'effectue sous la responsabilité du directeur général de la filiale et de son comité de direction. Elle s'appuie sur des groupes de travail transversaux comprenant des employés issus des différents statuts et fonctions. DANONE Way donne l'occasion de décloisonner l'entreprise et permet aux salariés d'échanger sur des sujets différents de ceux auxquels ils sont confrontés quotidiennement dans le cadre de leurs fonctions.

Le résultat de l'autoévaluation permet de prendre une photographie à un instant donné de la situation de la filiale, de mesurer ses forces et ses faiblesses. Ce diagnostic sert au comité de direction à identifier des axes de progrès. Les plans d'action qui en découlent sont construits en cohérence avec l'environnement, au sens large, de la filiale.

(Suite en annexe 2)

2.2. Proposition d'une classification des entreprises du CAC 40 selon les outils de contrôle adoptés

En partant des outils de contrôle identifiés, nous avons voulu proposer une classification des entreprises du CAC 40 selon la posture stratégique environnementale adoptée.

La grille typologique utilisée est celle que nous avons établie dans le tableau 1 (Cf. 1.1) et qui croise les deux typologies de Hart et de Roome.

Pour établir notre classification, nous nous sommes basés sur les quatre premiers outils identifiés que nous avons réparti entre les deux axes :

- Concernant l'axe « Conformité à la réglementation », nous avons considéré une conformité forte, la certification des SME de l'entreprise à la fois par la norme ISO et la norme EMAS.

- Concernant l'axe « Engagement des ressources », nous avons considéré comme forte l'utilisation conjointe des 3 autres outils : Politiques ou chartes environnementales spécifiques, Système de reporting des données environnementales, Audit internes et externes.

La présence ou l'absence de ces outils dans les rapports annuels a été traduite par un chiffre binaire 0 ou 1 (Cf. annexe 3). Cette codification nous a permis d'établir la classification suivante des entreprises du CAC 40 selon les outils de contrôle qu'elles mettent en place.

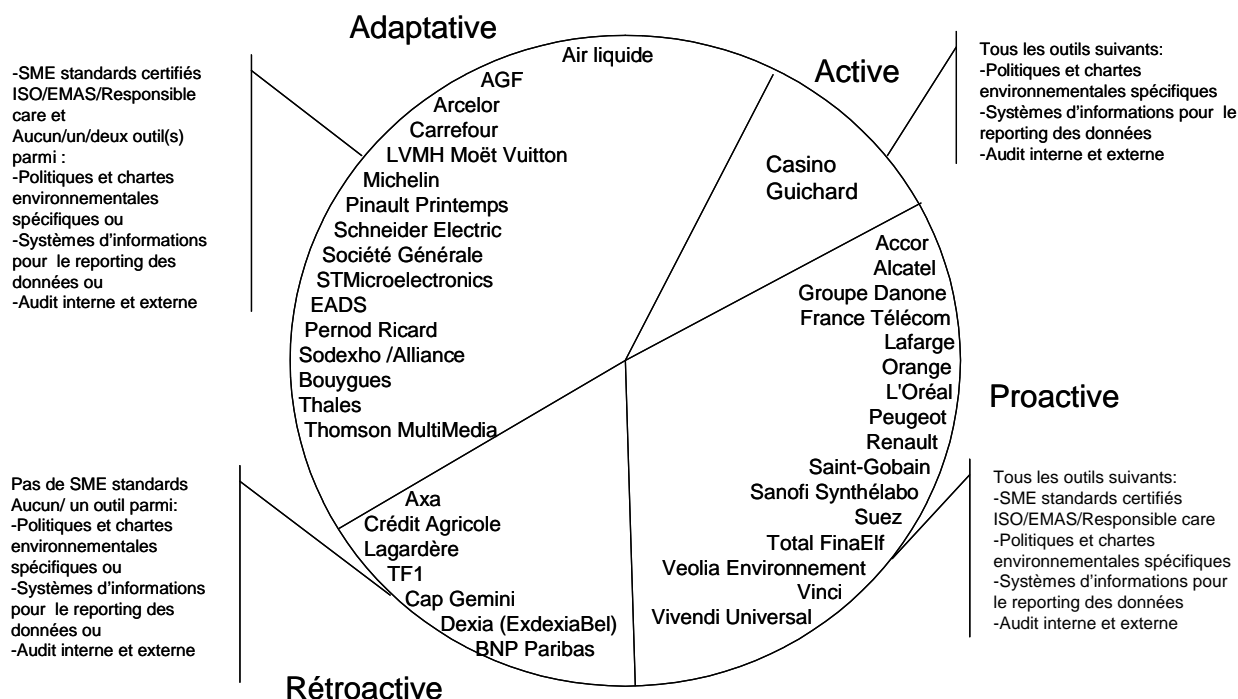


Figure 4 : Classification stratégique des entreprises du CAC 40 selon les outils de contrôle utilisés

DISCUSSION ET CONCLUSION

Les travaux académiques sur les réponses des organisations aux enjeux et contraintes environnementaux sont assez riches et assez nombreux. Ces recherches ont toutes montré que ces réponses prennent la forme de stratégies environnementales qui diffèrent sensiblement d'une organisation à une autre.

A travers ce travail, nous avons voulu participer au débat existant sur la manière de décliner les stratégies environnementales des entreprises. Pour ce faire, nous avons analysé les rapports annuels des entreprises du CAC 40 pour mettre à jour les outils et les pratiques managériales qu'elles utilisent pour piloter les enjeux et les contraintes écologiques de leurs activités. A cet égard, nous avons identifié cinq catégories d'outils pour décliner ces stratégies, que nous avons par la suite classées dans un ordre croissant de leur utilisation par rapport aux stratégies environnementales. Par ailleurs, l'identification de ces comportements organisationnels nous a permis de construire une classification des entreprises du CAC 40 selon les outils de contrôle mis en place.

Deux conclusions peuvent être tirées de ces résultats.

La première est que la plupart des entreprises que nous avons classées comme proactives opèrent dans des secteurs sensibles, souvent industriels, et dont la technologie employée présente souvent un fort risque écologique et environnemental. L'adoption de stratégies proactives et d'outils de contrôle à différents niveaux hiérarchiques de la part de ces entreprises peut être expliqué par la théorie de la contingence. Rappelons que cette théorie, largement mobilisée en contrôle¹¹, affirme que les structures organisationnelles, et notamment les systèmes de contrôle, sont influencés par les variables internes ou externes à l'organisation. La technologie utilisée, le secteur, et l'incertitude environnementale, sont autant de facteurs qui peuvent influencer les systèmes de contrôle d'une entreprise dont l'activité présente un risque écologique. On retrouve ici le concept du *fit* dans la théorie de la contingence. Ce concept qui prétend que les firmes ajustent leur structure pour passer de l'inadaptation (*misfit*), qui engendre de mauvaises performances, à l'adaptation (*fit*), qui conduit à de bonnes performances de la firme. De ce fait, l'utilisation de systèmes de contrôle, stratégiques ou opérationnels, pour décliner les stratégies environnementales peut s'expliquer par cette recherche du *fit* de la part des organisations, dans le but de s'adapter aux pressions écologiques externes.

La deuxième conclusion que nous pouvons tirer est relative à la diversité et à l'absence d'homogénéité des pratiques de contrôles identifiées. Comment expliquer cette diversité ?

Tout d'abord, il faut noter que les normes de certification ISO 14000 ou EMAS, malgré leurs qualités intrinsèques, sont assez restreintes, et répondent mal aux exigences d'un système de management environnemental global d'une grande multinationale. Il est vrai aussi, que ces normes ont été construites pour des sites industriels d'une certaine taille et non pas pour de grandes entreprises multi structurelles.

Par ailleurs, cette diversité des pratiques que nous avons regroupées en cinq catégories trouve un écho dans le courant sociologique néo institutionnel, et plus particulièrement dans le principe d'homogénéisation des champs organisationnels proposé par Powell et DiMaggio (1983) à travers le concept d'isomorphisme. En effet, on peut considérer par exemple que l'utilisation de SME standard tel que l'ISO ou l'EMAS peut s'apparenter à un isomorphisme normatif dans le sens où les entreprises adoptent ces pratiques pour suivre les exigences d'une normalisation internationale et/ou sectorielle¹². Par contre, les autres outils peuvent être expliqués par un comportement d'isomorphisme mimétique. Cet isomorphisme explique que les organisations, et en cas d'incertitude et d'incapacité à trouver des solutions innovantes,

¹¹ Hayes (1977), Otley (1980), etc.

¹² C'est le cas par exemple du Responsible Care dans le secteur chimique.

adoptent des solutions identifiées et utilisées par d'autres firmes, ce qui rend ces pratiques, *in fine*, légitimes. Les politiques, les chartes, les audits, les systèmes d'informations environnementaux, ne seraient-ils donc que de simples comportements mimétiques entre les grandes firmes ?

Néanmoins, nous reconnaissons que cette double classification comporte quelques limites. Tout d'abord, nous nous sommes basés sur la communication extra financière des entreprises, qui reste peu sujette à une certification externe, et dont on ne sait pas si elle est exhaustive ou non¹³. D'autre part, la signification des mots et des termes, peut également changer d'une entreprise à une autre. Par exemple, l'adoption d'une charte environnementale, peut signifier un ensemble de procédures, de règles ou de normes structurées pour certains, mais également une simple émanation d'intention éthique et morale pour d'autres ne comportant ainsi aucune procédure managériale.

Nous pensons alors qu'une étude longitudinale sur quelques entreprises que nous avons identifiées comme étant proactives, serait riche d'enseignements pour investiguer davantage les outils de contrôle servant à décliner des stratégies environnementales.

BIBLIOGRAPHIE

- Baker, M., Brown, D., et Malmi, T. (2006), « Implementing Environmental Strategy with an MCS Package », Scholl of accounting Working paper Series, No. 78, Scholl of Accounting, UTS, Sydney, April 2006.
- Berland N. et Loison M.C. (2005), « « Responsible Care » et management durable : comportement volontaire ou réaction adaptative ? Généalogie et pratiques dans l'industrie chimique », Actes du 26ème congrès de l'AFC.
- Bouquin H. (2004), Le contrôle de gestion, PUF, 6ème édition.
- Chin, K-S et Pun, K-F (1999), « Factors influencing ISO 14000 implementation in printed circuit board manufacturing industry in Hong Kong ». Journal of Environmental Planning and Management, Vol. 42 (1), pp.123-134.
- Déjean F. et Oxibar B., (2003), « Pour une approche alternative de l'analyse de la diffusion d'information sociétale », Actes du 24ème Congrès de l'AFC.
- Dimaggio P. et Powell W. (1983), « The iron cage revisited : institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields », American Sociological Review, vol.48, April, p.147-160.
- Dunphy, D., Griffiths, A., Benn, S., (2003), 'Organisational Change for Corporate Sustainability, 2003, Routledge, London.
- Fischer et J. Schott (1993), Environmental strategies for industry : international perspectives on research needs and policy implications, Washington, Island Press.
- Fisher J. (1995), « Contingency-based research on management control systems: Categorization by level of complexity ». Journal of Accounting Literature (14): pp. 24-53.

¹³ Notamment concernant les items que nous avons utilisés pour classer les entreprises selon les stratégies.

- Florida, R. et Davidson, D. (2001), « Gaining from green management: Environmental management systems inside and outside the factory ». *California Management Review*, vol. 43(3), pp.64–84.
- Govindarajan V, Gupta A.K. (1985). « Linking control systems to business unit strategy: impact on performance ». *Accounting, Organizations and Society*, 51-66.
- Hart, S.L., (1995), « Natural-resource-based view of the firm », *Academy of Management Review*, vol.20 (4), pp.986-1014.
- Hartmann, F. et Perego, P., (2005), « Influences of environmental strategy on the design and use of performance measurement systems », Working Paper, RSM ERASMUS University, Juillet.
- Hayes D.C. (1977), “The contingency theory of managerial accounting”, *The Accounting Review* (January): pp. 22-39.
- Henri J.F et Giasson A., (2006) « Mesurer la performance environnementale : un ingrédient essentiel de la gestion environnementale », *CMA Management* ; Aout/Septembre 2006
- Langfield-Smith K. (1997) « Management control systems and strategy: a critical review», *Accounting, Organizations and Society*, Vol.22, N°2, pp.207-232.
- Marquet-Pondeville S. (2001), « Le contrôle de gestion environnemental d’une entreprise», *Actes du 21ème congrès de l’AFC*.
- Marquet-Pondeville S. (2003), « L’impact de la stratégie environnementale, des pressions perçues des « stakeholders » environnementaux et de l’incertitude perçue de l’environnement écologique sur un système de contrôle de gestion environnemental formel», *Actes du 24^{ème} congrès de l’AFC*.
- McManus, M. et Sanders, L. (2001), « Integrating an environmental management system into a business and operating culture: The real value of an EMS. », *Pollution Engineering* vol.33 (5), pp. 24–27.
- Melnyk S.A., Sroufe R.P., Calantone R.L. et Montabon F.L. (2002), « Assessing the effectiveness of US voluntary environmental programmes: an empirical study», *International Journal of Production Research*, vol.40, n°8, pp. 1853-1878.
- Melnyk S.A., Sroufe R.P. et Calantone R.L. (2003), « Assessing the impact of environmental management systems on corporate and environmental performance», *Journal of Operations Management*, vol. 21, pp. 329–351.
- Miles R.W. et Snow C.C. (1978), *Organizational strategy, structure and process*, New York, McGraw Hill.
- Morrow D., Rondinelli D. (2002), « Adopting Corporate Environmental Management Systems: Motivations and Results of ISO 14001 and EMAS Certification», *European Management Journal*, Vol. 20, No. 2, pp. 159–171.
- Nilsson, F., A. Jansson, M. Kald et B. Rapp (2000). « On creating an environmentally driven mode of business development: empirical evidence”. *Actes du 23^{ème} congrès de European Accounting Association*.
- Otley D. (1980) «The contingency theory of management accounting : achievement and prognosis », *Accounting, Organizations and Society*, Vol.5, N°4, pp.413-428.
- Porter M.E. (1980), *Competitive Strategy: Techniques for Analyzing Industries and Competitors*, New-York : Free Press,
- Roome, N., (1992), « Developing environmental management systems’ ». *Business Strategy and the Environment*, vol. 1, pp.11-24
- Ruddell, S. et Stevens, J.A. (1998), « The adoption of ISO 9000, ISO 14001, and the demand for certified wood products in the business and institutional furniture industry. » *Forest Products Journal*, Vol.48 (3), pp.19–26.

- Simons R. (1987), « Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis», *Accounting, Organizations and Society*, 12, pp. 357-374.
- Simons, R. (2000). *Performance measurement and control systems for implementing strategy*. Upper Saddle River, NJ, Prentice Hall.
- Sulzer, G. (1999), « EMAS—environmental management in the European union ». In ASQ's 53rd Annual Quality Congress Proceedings, pp. 150–157. American Society for Quality, Milwaukee, WI.
- Tibor, T. and Feldman, I., (1996), *ISO 14000: A Guide to the New Environmental Management Standards*, Burr Ridge: Irwin.
- Van Maanen J.(1983), *Qualitative methodology*, Newbury Park, CA : Sage.
- Welford, R., and Gouldson, A., 1993, *Environmental Management and Business Strategy*. Pitman: London.
- Wilson, R.C. (2001), « Ford spreads the word about its EMS success». *Pollution Engineering*, vol. 33(6), pp.32–33.
- Wisner, P. S., M. J. Epstein and R. P. Bagozzi (2002). « Organizational antecedents and consequences of environmental performance». Working paper, Rice University

Annexe 1 : Déterminants et avantages de la mise en place d'un SME

Auteurs	Questionnements Posés	Méthodologie	Principaux résultats
Ruddell et Stevens (1998)	Quelles raisons poussent les entreprises à mettre en place un SME?	33 entreprises ayant obtenu la certification ISO 14000	Les principales motivations suggérées par les entreprises étaient : la réponse aux demandes des clients, l'amélioration de l'image de l'entreprise et l'espérance d'un gain futur de nouveaux clients.
Chin et Pun (1999)	Quelles raisons poussent les entreprises à mettre en place un SME?	8 entreprises ayant obtenu la certification ISO 14000	Certification surtout réalisés suite à des pressions externes (image de l'entreprise, demandes des clients, conformité aux réglementations et aux lois en vigueur, etc.), et aussi pour maîtriser des coûts environnementaux éventuels.
Florida et Davidson (2001)	Quelles raisons poussent les entreprises à mettre en place un SME?	Large étude par questionnaire sur 214 entreprises industrielles en Pennsylvanie (E-U) ayant adopté des SME ou des pratiques environnementales prononcées	Le premier résultat atteint est que 92 % des répondants pensent que l'engagement pour l'amélioration de l'environnement était la première source de motivation. Ensuite, viennent l'opportunité d'atteindre les objectifs et les buts de l'organisation (89%), l'amélioration des performances et des bénéfices économiques (87%), le respect des lois fédérales (85%), et enfin l'amélioration des relations dans la communauté (83%).
Wilson (2001)	Quels avantages tirés de la mise en place d'un SME?	La mise en place d'un SME chez la Ford Motors Company, dont les différents sites de production à travers le monde ont reçu la certification ISO 14000 à la fin des années 1990	La direction de Ford assure avoir réussi à gagner des millions de dollars grâce aux SME mis en place, en économisant notamment sur la consommation d'eau et d'électricité, en réduisant les déchets et en utilisant des matériaux recyclables.
McManus et Sanders (2001)	Quels avantages tirés de la mise en place d'un SME?	Étude qualitative chez une usine HONDA aux Etats-Unis	Les résultats de la certification de leur SME ont été sensibles, surtout pour la réduction des accidents dans l'usine, pour le renforcement de la formation du personnel, et aussi pour la réduction des coûts relatifs aux accidents de travail. Par ailleurs les résultats se sont aussi fait ressentir dans la réduction de la consommation d'énergie (électricité, eau) et la minimisation du gaspillage dans la production.
Morrow et Rondinelli (2002)	Motivations et avantages d'un SME ?	Études de cas sur 5 compagnies d'énergie et de gaz en Allemagne	Les motivations ont surtout concerné le souci des entreprises de rehausser leur image en tant qu'entreprises socialement responsables, se préoccupant des considérations environnementales et de sécurité, notamment à cause de leur secteur d'activité. A travers ce souci, les entreprises cherchent à tirer un avantage compétitif certain. Les avantages évoqués par ces 5 entreprises concernent une meilleure conformité avec les réglementations et les lois contraignantes du secteur, une amélioration de la documentation environnementale publiée, une implication significative des employés à cause des audits. Toutefois, aucune entreprise n'a évoqué un gain de coût de production lié aux SME.

Annexe 2 : Le Danone Way

Une démarche éprouvée sur le terrain

La participation du plus grand nombre de salariés et la transversalité sont deux des clés de succès de la démarche. Il faut y ajouter l'implication active du comité de direction de la filiale et de son directeur général, dont la responsabilité s'étend au suivi des plans d'action. Il n'existe pas de déploiement type de DANONE Way, mais des recommandations générales concernant les étapes clés à ne pas manquer, diffusées par le Groupe sous forme d'un guide d'animation. Une seule obligation cependant : les filiales doivent impliquer au moins 10% de leurs employés.

Dans ce cadre, les équipes locales s'approprient la démarche et définissent la mise en oeuvre la plus efficace. Les bonnes pratiques s'échangent entre les chefs de projet dans les différentes filiales, participant ainsi à la «networking attitude» du Groupe DANONE. Ces échanges ont permis d'améliorer l'efficacité de la démarche dans les filiales qui ont renouvelé leur autoévaluation. Ces filiales ont eu une plus grande participation du personnel (de l'ordre de 30% et parfois 100% pour les petites équipes) et ont innové en matière d'animation : participation des partenaires sociaux, journée «au vert», conventions d'employés, etc.

Le choix d'une démarche d'autoévaluation sous la responsabilité de la filiale locale nécessite qu'en complément soit menée une vérification par des tiers indépendants. Depuis 2001, les cabinets PricewaterhouseCoopers et Mazars & Guérard audient cette démarche pour le Groupe DANONE. Depuis cette date, 20 audits DANONE Way ont été menés dans des filiales, afin de vérifier la fiabilité du déploiement au regard des recommandations du Groupe, et la sincérité des réponses données pour 35 pratiques, dont les résultats sont publiés depuis 2002. Au final, 94% des pratiques auditées ont vu le score qui leur avait été attribué suite à leur évaluation confirmé. Sur la base des résultats obtenus, ces audits ont donné lieu à la rédaction d'un avis publié (voir page 48).

Une démarche pour intégrer la responsabilité sociale et environnementale dans le fonctionnement de l'entreprise

Depuis son lancement, DANONE Way a permis aux filiales qui l'ont mis en oeuvre de construire plus de 570 actions leur permettant de progresser dans les différents domaines. Ces actions impactent les différentes fonctions de l'entreprise, ce qui contribue au décloisonnement et aux échanges au sein de l'entreprise. Les sujets le plus souvent abordés concernent les ressources humaines (politique salariale, formation des employés), la qualité (animation des politiques qualité, être mieux à l'écoute des attentes des consommateurs), les achats (gestion des relations avec nos fournisseurs), l'environnement (animation de la politique environnementale, meilleure prise en compte de la problématique des emballages), mais aussi des thématiques plus transversales comme la gestion de la confidentialité, les règles éthiques ainsi que l'implication locale des filiales dans les territoires où elles opèrent.

DANONE Way permet aussi au Groupe DANONE, en consolidant l'ensemble des résultats, de visualiser les domaines dans lesquels il est nécessaire de progresser. Cette approche globale permet de faire évoluer les politiques existantes, en définissant de nouvelles ambitions et des actions plus proches des attentes des parties prenantes. Plusieurs chantiers transversaux ont ainsi démarré, sur le respect des «principes sociaux fondamentaux» chez les fournisseurs, la diversité comme levier de performance, ou sur l'amélioration de l'animation faite autour des «principes de conduite des affaires».

Annexe 3 : Identification des outils de contrôle pour les entreprises du CAC 40

	Axe : Conformité à la réglementation	Axe : Engagements des ressources			Note totale	Rang
	ISO/ EMAS	SME Ent/ charte	Reporting Données Env.	Audit Env Interne/exter		
Accor	1	1	1	1	4	1
AGF	1	0	1	1	3	9
Air Liquide	1	0	1	1	3	9
Alcatel	1	1	1	1	4	1
Arcelor	1	1	1	0	3	9
Axa	0	0	1	0	1	19
BNP Paribas	0	0	0	0	0	21
Bouygues	1	1	0	0	2	16
Cap Gemini	0	0	0	0	0	24
Carrefour	0	1	1	0	3	9
Casino Guichard	0	1	1	1	3	9
Crédit Agricole	0	0	0	0	0	21
Groupe Danone	1	1	1	1	4	1
Dexia (Exdexia Bel)	0	0	0	0	0	21
EADS	1	1	0	0	2	16
France Télécom	1	1	1	1	4	1
Lafarge	1	1	1	1	4	1
Lagardere	0	0	0	0	0	24
LVMH Moët Vuitton	1	1	0	1	3	9
Michelin	1	1	1	0	3	9
Orange	1	1	1	1	4	1
L'Oréal	1	1	1	1	4	1
Pernod Ricard	1	1	0	0	2	16
Peugeot	1	1	1	1	4	1
Pinault Printemps	1	0	0	0	1	19
Renault	1	1	1	1	4	1
Saint-Gobain	1	1	1	1	4	1
Sanofi Synthélabo	1	1	1	1	4	1
Schneider Electric	1	1	0	1	3	9
Société Générale	1	0	1	1	3	9
Sodexho Alliance	1	0	0	0	1	23
Stmicroelectronics	1	1	0	1	3	9
Suez	1	1	1	1	4	1
Thales	1	1	0	0	2	16
Thomson Multimedia	1	1	0	0	2	16
Total Fina Elf	1	1	1	1	4	1
Veolia Environnement	1	1	1	1	4	1
Vinci	1	1	1	1	4	1
Vivendi Universal	1	1	1	1	4	1